

Таким образом, представленные способы учета позволяют достоверно отражать в затраты по лизинговым операциям.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Зайкова Е.А. Расходы будущих периодов [текст] // Учет в некоммерческих организациях. – 2012. – №14(302). – С.29.
2. Китаева Н.В., Климушкина Н.Е., Ермаков Г.П., Холопова Ю.С. Отдельные аспекты учета лизинговых операций [текст] // Научный вестник Технологического института. – 2012. – № 10. – С. 89-90.
3. Наумкина Н.А. Экономическое содержание и проблемы учета лизинговых операций [текст] // Вестник СамГУПС. – 2012. – № 1. – С.16.
4. Стадник А.Я., Стадник М.А. Учет лизинговых операций [текст] // Вестник Ростовского государственного экономического университета (РИНХ). – 2011. – № 20. – С.74-75.

#### УЧЕТ ЗАТРАТ ПО ФУНКЦИЯМ<sup>11</sup>

*Назарова А.Н.*

*НИУ «БелГУ», г. Белгород, Россия*

В условиях функционирования современных организаций их деятельность должна быть направлена на выпуск конкурентоспособной продукции высокого качества с учетом максимального снижения затрат на ее производство. В связи с этим имеет большое значение использование современных форм и методов организации труда и управления производством, применяемых в развитых странах. Применяемая теория и практика бухгалтерского управленческого учета в России, его сближение с зарубежным опытом требует пересмотра существующих представлений и подходов к системе управленческого учета и анализа.

Анализ затрат движется в направлении функциональных факторов, так как выводы на основе структурных факторов быстро устаревают в динамично меняющемся пространстве современного бизнеса. Для производственных предприятий, которые выпускают несколько различных видов продукции, точные реальные данные по затратам очень показательны для определения цены продукции или услуги, их представления и продвижения на рынке, а также для принятия эффективных управленческих решений по ассортименту продукции и каналам распространения. Предприятия строительной отрасли не являются исключением, особенно в условиях жесткой конкурентной борьбы.

Каждая отрасль имеет отличительные особенности, отражаемые в учете, как например, отражение информации о затратах на каждой стадии производственного процесса. Учет затрат по функциям или функциональный учет затрат и результатов деятельности – ABC-метод позволит решить эту задачу.

Концепция ABC (activitybasedcosting), то есть «функциональный учет затрат», «учет затрат по функциям» или «расчет затрат на основе бизнес-процессов» впервые была изложена в статьях гарвардских профессоров Робина Купера и Роберта Каплана [6]. В 1988 г. ими был разработан более строгий

<sup>11</sup>(В рамках реализации проекта по внутривузовскому гранту «Инициатива» в НИУ «БелГУ», номер проекта ВКГИ 013-2013)

подход к отнесению накладных расходов на продукт и расчета себестоимости, назвав этот подход «функциональным учетом затрат» или «учетом затрат по функциям». Через некоторое время ABC-метод начал интенсивно развиваться. Распространение ABC-метода было обеспечено значительным снижением стоимости обработки информации в связи с развитием современных информационных систем. Начиная с 1991-1992 гг. этот метод получил широкое признание как основа для принятия стратегических решений, управления затратами и повышения прибыльности на основе реинжиниринга и контроля эффективности бизнес-процессов.

Функциональный учет затрат и результатов деятельности предприятия предназначен для определения стоимости и других характеристик изделий, работ, услуг в целом и в разрезе их потребителей на основе систематизации расходов по функциям и ресурсам, задействованным в производстве и сбыте продукции, снабжении, маркетинге, техническом обеспечении, обслуживании покупателей.

Целью применения ABC-метода является достижение улучшений в работе организаций по показателям себестоимости, трудоемкости и производительности. Проведение расчетов по ABC-методу позволяет получить большой объем ABC-информации для принятия решения.

В основе калькуляционной системы ABC-метод лежит принципиально новый подход к формированию себестоимости продукции на предприятиях с высоким удельным весом косвенных затрат – распределение косвенных затрат на основе установления причинно-следственных связей с включением в расчеты промежуточного объекта калькулирования – операции. Информация, генерируемая калькуляционной системой ABC, предназначена для стратегических управленческих решений в части ценообразования и выбора перспективных продуктов для производства, для реинжиниринга бизнес-процессов[3].

Каверина О.Д. считает, что в отечественной теории и практики подход к калькулированию на основе операций не получил достаточного распространения. Однако проведенный анализ предпосылок, сложившихся в промышленности России на период исследования, а также наличие отечественного опыта внедрения элементов ABC в части распределения расходов на содержание и эксплуатацию оборудования показали, что из спектра новейших калькуляционных систем наиболее перспективна для внедрения в практику работы предприятий в ближайший период калькуляционная система ABC. В связи с наличием предпосылок развития данного подхода к калькулированию, необходимо определение его экономической сущности, методологии, места, роли, задач в современной системе управления хозяйствующего субъекта. Автор рассматривает, что принципиальное отличие ABC от традиционных калькуляционных систем заключается в том, что в учетный процесс вводится понятие «операция». Метод ABC использует себестоимость этих операций как промежуточную ступень для отнесения затрат на продукцию (работы, услуги) и как информацию, имеющую самостоятельное значение[2].

По мнению Рыбановой О.В., ABC (пооперационное калькулирование) – это нетрадиционная калькуляционная система, в которой группы косвенных расходов идентифицируются с операционными носителями затрат (драйверы,

базы распределения), которые обеспечивают более точное отнесение косвенных расходов на калькуляционные объекты [4].

Ивашкевич В.Б. рассматривает, что функциональный учет затрат и результатов деятельности предприятия (АВС) предназначен для определения стоимости и других характеристик изделий, работ, услуг в целом и в разрезе их потребителей на основе систематизации расходов по функциям и ресурсам, задействованным в производстве и сбыте продукции, снабжении, маркетинге, техническом обеспечении, обслуживании покупателей. Автор отмечает, что в отличие от традиционных методов исчисления себестоимости продукции метод АВС не учитывает затраты по периодам в разрезе отдельных наименований изделий и услуг, а, наоборот, относит на них только те издержки, которые связаны с набором действий по производству и сбыту конкретных видов продукции. Конечно, и в этом случае часть накладных расходов должна распределиться, но это будет меньшая часть, и базу их распределения можно выбрать более обоснованную [1].

Самусенко С.А. отмечает существенное отличие АВС-метода от традиционного подхода, полагавшего, что причиной возникновения затрат служит производство продукции, то в основу новой системы была положена идея об опосредованной связи между финансовыми показателями и объектами учета через операции. Операция как основа технологического, сбытового или управленческого процесса требует привлечения ресурсов всех видов. А это, в свою очередь позволяет связывать операции с активами, необходимыми для ее осуществления; затратами, понесенными при ее выполнении; обязательствами по поводу привлечения активов [5].

Активы, обязательства и затраты, локализованные в первичном учете по местам их возникновения и центрам ответственности, далее группируются по операциям. Затем распределяются по объектам учета (носителям затрат), с учетом следующих особенностей. Во-первых, совокупность операций компании объединяется в иерархию, по уровням их осуществления и видам первичной и вторичной деятельности. Во-вторых, каждый из объектов учета (носителей затрат) может быть отнесен к одному из трех сегментов: производственному, сбытовому или управленческому. Очевидно, что операции различных уровней по-разному связаны с носителями затрат того или иного сегмента. Так, операции единичного уровня образуют технологическую основу изготовления продукта, затраты по этим операциям являются прямыми по отношению к продукту. Операции по обслуживанию покупателей (например, переписка, поздравления, прямая реклама, презентации, переговоры) не связаны с производством продуктов, а потому при формировании себестоимости будут включаться в затраты объектов учета сбытового сегмента (обслуживание клиента или рынка), а при формировании себестоимости отдельных объектов производственного сегмента (продуктов, торговых марок) учитываться не будут.

Для мирового бухгалтерского учета характерно понятие «база распределения затрат», однако, при использовании системы АВС используется понятие «драйверы», то есть носители затрат для каждого обособленного действия или операции. Величина драйвера определяет размер совокупных издержек, который по возможности должен находиться от нее в пропорциональной

зависимости. Драйверами издержек могут выступать детали, полуфабрикаты и другие составные части продукции, ее отдельные виды, количество заказов на поставку сырья и материалов, число единиц их хранения, количество наладок оборудования и т.д.

Драйверы являются измерителями выходного результата действия или операции и поэтому должны быть количественно определенными. Обычно они устанавливаются в единицах измерения соответствующей деятельности. Так, для операций снабжения соответствующей статьи затрат будет количество закупок, для изготовления отдельного продукта это будет количество часов работы оборудования, для транспортной деятельности – количество тонн перевезенных грузов, для обслуживания покупателей – количество часов работы с ними.

Драйверы обычно кодируют и объединяют в общий реестр. По каждому из них рассчитывается ставка потребления того или иного ресурса. В дальнейшем драйверы издержек позволяют списывать затраты каждого действия на его объекты. Для этого находят сумму произведений ставок отдельных носителей затрат на объем потребления в отчетном периоде.

В системе ABC действия обычно определяются в активной форме: создать продукт, разработать технологические карты, усовершенствовать процесс, утилизировать отходы, наладить оборудование, обучить работников и т.п. Такая форма представления издержек имеет большую целевую направленность и позволяет менеджерам повлиять на действия, выполняемые человеком или машиной, исключить дублирование некоторых из них. Кроме того, такие определения помогают пользователям ABC конкретизировать характер действий, понять, каков объект расчета затрат и в какой степени они с ним связаны.

Главным преимуществом применения ABC– метода, является то, что он позволяет существенно улучшить методику калькуляционных расчетов, повысить их точность и использование для целей управления. Использование точных методов перераспределения и распределения накладных расходов может привести к тому, что себестоимость однородных продуктов будет существенно разной. В отличие от группировки затрат в финансовом учете этот метод имеет ряд преимуществ.

Метод ABC можно использовать как для текущего управления, так и для принятия стратегических решений. На уровне тактического управления эту информацию можно использовать для формирования рекомендаций по увеличению прибыли и повышению эффективности деятельности организации, на стратегическом – как помощь в принятии решений относительно реорганизации предприятия, изменения ассортимента продуктов и услуг, выхода на новые рынки т.д. ABC-информация дает возможность принять решение, как перераспределить ресурсы с максимальной стратегической выгодой, позволяет выявить те факторы (качество, обслуживание, снижение стоимости, уменьшение трудоемкости), которые имеют наибольшее значение, а также определить наилучшие варианты капиталовложений.

В целом ABC-метод следует рассматривать как инструментальное средство, позволяющее достаточно точно произвести оценку стоимости операций, процессов и результатов действий в разрезе видов продукции и услуг, а также групп поставщиков и каналов продаж.

## ЛИТЕРАТУРА

1. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: учебник для вузов. [Текст] – М.: Экономистъ, 2009. – 618 с.
2. Каверина О.Д. Перспективы развития калькуляционной системы «АВ-костинг» [Текст] // Вестник С.-Петербургского университета. – 2005. – № 5. – С.50-60.
3. Каверина О.Д. Управленческий учет: учебник для вузов. [Текст] – М. Проспект, 2010. – 267 с.
4. Рыбанова О.В. Бухгалтерский управленческий учет и управленческое планирование. [Текст] – М.: Финансы и статистика, 2010. – 464 с.
5. Самусенко С.А. Внедрение системы управленческого учета Activity-Based Costing с использованием модульного принципа формирования плана счетов [Текст]// Управленческий учет. – 2006. – №3. – С.4-5.
6. Соколов Я. В., Соколов В. Я. История бухгалтерского учета. [Текст] – М. – 2004; Innes J., Mitchell F. A Practical guide to Activity-Based Costing. London, 1989. – 658 с.

## ГРУППИРОВКА РАСХОДОВ В СТРОИТЕЛЬСТВЕ

*Шок И.А., Данильченкова В.А.  
НИУ «БелГУ», г. Белгород, Россия*

Необходимость группировки расходов, связанных с процессом осуществления строительства, обусловлена разнородностью состава затрат отрасли и их экономической сущности, а также различными способами включения этих затрат в себестоимость строительных работ. Анализ современной экономической литературы позволяет сделать вывод о том, что в настоящее время в теории и практике отечественного бухгалтерского учета отсутствует общепринятая классификация расходов на строительно-монтажные работы. Это снижает ценность учетной информации как для внутренних, так и для и внешних пользователей, используемой в процессе экономического анализа, текущего контроля, определения эффективности расходов и принятия обоснованных управленческих решений на их основе. Необходимость создания действенной системы регистрации и классификации информации бухгалтерского учета в целом в виду ее значимости для решения многих вопросов подчеркивается многими западными и российскими учеными.

В частности, данный аспект акцентируется известным английским ученым К.Друри. Американские экономисты Э.С. Хендриксен и М.Ф. Ван Бреда отмечают, что разделение ресурсов и обязательств фирмы на отдельные категории необходимо для интерпретируемости агрегированной учетной информации. Целями группировки информации в балансе авторы считают: представление платежеспособности фирмы для кредиторов, описание хозяйственной деятельности фирмы, освещение процесса бухгалтерского учета, представление методов оценки, проникновение в замыслы аппарата управления фирмы, прогнозирование прироста денежных средств фирмы.

По мнению российского ученого А.Ю. Соколова, группировка расходов должна в полной мере отражать все характерные признаки, отличающие одни